الافصاح المحاسبي
في ظل توسع المنهج المحاسبي
المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية

أشــــراف

أ.د.وليــد ناجي الحيالي

أعداد

طالب الماجستير

لعيبي هاتو خلف

- بغـــــداد -

١٤٣٠ هـ - ٢٠٠٩ م

الفهرست

اهمية البحث

الفصل الاول

محاسبة المسؤولية الاجتماعية

١- مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
٢- اهداف المحاسبة الاجتماعية
٣- معايير التفرقة بين الانشطة الاجتماعية والانشطة الاقتصادية
٤- مجالات المحاسبة الاجتماعية
٥- قياس الاداء الاجتماعي للمنظمة
٦- قياس العائد الاجتماعي
٧- الافصاح المحاسبي عن الاداء الاجتماعي
٨- الافصاح في محاسبة المسؤولية الاجتماعية

الفصل الثاني

مفهوم الافصاح

١- مفهوم وأسس الافصاح عن المعلومات المحاسبية
٢- الجذور التاريخية لمفهوم الافصاح
٣- ماهية الافصاح المناسب
٤- المقومات الاساسية للافصاح عن المعلومات المحاسبية
٥- قواعد الافصاح عن المعلومات وفقا لقواعد المحاسبة الدولية
- الافصاح عن السياسات المحاسبية
- المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية
- جوانب اخرى من الافصاح المطلوب توفيره وفقا لمعايير المحاسبة المالية

الفصل الثالث

دور المنظمات المحاسبية العلمية والمهنية في الافصاح البيئي

خطوات عرض وقياس الاداء البيئي والاجتماعي للمشاريع

١- الجمعية الامريكية للمحاسبة
٢- مجموعة عمل خبراء الأمم المتحدة
٣- العمل الجماعي للمنظمات المحاسبية
٤- المعهد الامريكي للمحاسبيين القانونين

- بالنسبة لعرض الميزانية العمومية وفقا للمعيار (SOP 96-1)
- بالنسبة لعرض قائمة الدخل وفقا للمعيار (SOP 96-1)
- بالنسبة للافصاح عن المبادئ المحاسبية وفقا للمعيار (SOP 96-1)
- بالنسبة للافصاحات عن الخسائر الطارئة والناتجة عن العلاج للالتزامات البيئية وفقا للمعيار (SOP 96-1)

مقدمة

من اكثر من ثمانية عقود من القرن العشرين الماضي لم يكن اصطلاح المحاسبة المالية عن المسؤولية الاجتماعية هو احد المصطلحات المستخدمة في الفكر المحاسبي وقد ورد هذا الاصطلاح لاول مرة في عام ١٩٢٣ حين اشار (sheldon) الى ان مسؤولية اي منظمة هي بالدرجة الاولى مسؤولية اجتماعية وان بقاء اي منظمة واستمرارها يحتم عليها ان تلتزم وتستوفي مسؤوليتها الاجتماعية عند اداء وظائفها المختلفة واخذت الدول اصدار احكام ذات مغزى ودلالة حول اهمية الوفاء من قبل منظمة الاعمال بمسؤولياتها الاجتماعية *

وفي هذا المجال عقدت جامعة كاليفورنيا مؤتمرا بعنوان المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الاعمال واشار المؤتمر في ختام توصياته الى ان تطورات الحياة الاقتصادية المتلاحقة اصبحت يحتم على منظمات الاعمال ضرورة تعديل النموذج الاقتصادي التقليدي المبني على فلسفة تعظيم الربحية فقط ليأخذ في الحسبان الى جانب الاعتبارات الاقتصادية اعتبارات اخرى اجتماعية لم تكن مأخوذة في الحسبان من قبل (balabanis,et.al,1998) (pawa & Krause 1996) وفي ظل تلك الاراء والاتجاهات الجديدة ،اصبح لزاما على مشروعات الاعمال ان تعمل على مقابلة توقعات المجتمع وتقدير متطلباته واصبحت منظمات الاعمال ملزمة سواء من تلقاء نفسها او تحت ضغط الراي العام والقوانين ، بالوفاء باشكال مختلفة من مسؤولياتها الاجتماعية في حدود امكانياتها مع العمل في نفس الوقت على اعلام الاطراف المعنية باشكال ذلك الاداء الاجتماعي والافصاح عن نتائجه وفي ظل هذا المناخ العام حدث نوع من الضغط الشديد على المحاسبين والمراجعين للدخول في ذلك المجال ،وتوالت الاراء منادية بضرورة ان تتضمن التقارير المالية المنشورة الى جانب نتائج الاداء الاقتصادي لمنظمات الاعمال ،نتائج اخرى عن الاداء الاجتماعي لها (owen and adams,1996) واشار تشرتشمان (church man)

د. يوسف محمود جربوع ، مدى تطبيق القياس و الافصاح عن المسوؤلية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات لقطاع غزة ، كلية التجارة ، مطبعة الجامعة الاسلامية، غزة ٢٠٠٧

الى ان مهنة المحاسبة عليها ان تغير من اتجاهاتها التقليدية وان تهتم بمساعدة المجتمع في التعرف على الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال كما اشار (تشن) الى ان عملية قياس وتقييم الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال والتقارير المالية عن نتائجه بالاضافة الى كونها جزءا اساسيا من مسؤولية المحاسب والمراجع فانها ايضا واجب عليها تجاه الرأي العام لمجتمع منظمات الاعمال (gray,"et.all;1999) وازاء ماتقدم فان الولايات المتحدة الامريكية والدول الاوربية وغيرها من الدول المتقدمة بعد اكتشافها الاثار السلبية التي تحدثها المصانع نتيجة لمزاولتها انشطتها بدأت تطالب المشروعات الصناعية بوضع رقابة على ماتحدثه من تلوث للبيئة ووضع حدود لايسمح بتجاوزها سواء باستغلال الموارد الطبيعية كالغاز والبترول او التأثير عليهما وادى ذلك الى التركيز على الاداء الاجتماعي للمشروعات في منظمات الاعمال الى جانب التركيز على الاداء الاجتماعي للمشروعات في منظمات الاعمال الى جانب التركيز على اداءها الاقتصادي وبالتالي ظهر فرع جديد للمحاسبة هو المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية (جربوع ، ٢٠٠١) التي تهدف الى القياس والافصاح عن ما تسببه المشروعات الصناعية من تلوث واضرار للمجتمع وماتقدمه من عوائد ومنافع ولهذا اصبحت المحاسبة نظاما يؤثر على الاحداث الاقتصادية والاجتماعية في اي مجتمع .

وفي هذا الصدد فان على منظمات الاعمال ان تقبل مسؤولياتها الاجتماعية والبيئية سواء المفروضه عليها بالتزام قانوني او تلك التي ترتبط بمصلحتها الذاتية على اساس ان عدم مقابلة هذه المسؤوليات قد يهدد بقائها واستمرارها وبهذا على الشركات ان تقوم بالافصاح عن المسؤولية الاجتماعية وعن ادائها الاجتماعي باعتبارها تؤثر وتتاثر بالمجتمع الذي تعيش به.

د. يوسف محمود جربوع ، مصدر سابق

مشكلة البحث:-

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي ولقد نشأ هذا التطور الحديث نتيجة للازدياد المنفرد في حجم وقررات الشركات التي لها تأثيرات مالية واقتصادية واجتماعية واسعة النطاق ، مما ادى الى الاهتمام بها من قبل المنظمات والجمعيات المحاسبية والمهنية والجهات الاكاديمية ولما كان الاطار الفكري المحاسبي يعاني من القصور لعدم قدرته على تقديم اجابات محددة لعدد من المشاكل التي تواجه المحاسب مثل قياس التكلفة والعائد الاجتماعي فان السؤال الرئيسي للمشكلة هي توفر المحاسبة ادوات قياس تستند اليه في قياس التكاليف و المنافع الاجتماعية التي تساعد على تقديم المعلومات الى الاطراف المعنية بما يكفل اجراء عملية التقييم الشامل من جانب المجتمع والدولة لمستوى الاداء الاجتماعي الذي يحققه المشروع.

اهداف البحث:-

يهدف البحث الى تحقيق مايلي:-

١- تحديد مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية
٢- دراسة اساليب قياس التكلفة والعائد الاجتماعي
٣- التعرف على اسس وأساليب الافصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية.
٤- توفير المعلومات عن السياسات والبرامج الاجتماعية.

اهمية البحث:-

لقد حظيت مشاكل البيئة الناتجة عن ممارسة النشاط الاقتصادي للشركات الكبرى بمزيد من الاهتمام من قبل الباحثين والدارسين وتمركزت حول الاثار السلبية الناتجة عن

التلوث الذي تسببه هذه الشركات بمختلف اشكاله مثل (تلوث الهواء ، الماء،التربة، الانعكاس على صحة الانسان.......الخ) وادى تعدد وتنوع هذه الدراسات لظهور المحاسبة عن المسؤولية

الاجتماعية وهي احدث مراحل التطور في الفكر المحاسبي للاداء الاجتماعي لهذه الشركات وللتكاليف التي يجب ان تتحملها كتعويض من اضرارها بالبيئة ومواردها الطبيعية

الفصل الاول

١- مفهوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف الخاصة بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ولكن التعريف الشامل لها هو (الصبان ، ١٩٨٧) ((مجموعة الانشطة التي تختص بقياس وتحليل الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الاداء الاجتماعي لتلك المنظمات)) حيث يبرزهذا التعريف اهتمام المحاسبة الاجتماعية بوظيفتي قياس الاداء الاجتماعي للمنظمات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل اجراء تقييم للاداء الاجتماعي لاي منظمة من قبل المجتمع .

٢- اهداف المحاسبة الاجتماعية:-

أ- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنظمة التي لاتشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمظمة ،وانما ايضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الاداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي (toms.2000).

ب- تقييم الاداء الاجتماعي للمنظمة وذلك من خلال تحديد ما اذا كانت استراتيجية المنظمة واهدافها تتماشى مع الاولويات الاجتماعية من جهة ومع طموح المنظمة للافراد بتحقيق نسبة معقولة من الارباح من جهة اخرى وتمثل العلاقة بين اداء منظمات الاعمال الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من

اهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف ايضا بوظيفة القياس المحاسبي (gray and bebbington,2000)

ج - الافصاح عن الانشطة التي تقوم بها المنظمة والتي لها اثار اجتماعية (اثر قرارات المنظمة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد) ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الاداء الاجتماعي للمنظمة مدى مساهمتها في تحقيق الاهداف الاجتماعية ، وايضا ايصال هذه البيانات للاطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء ، من اجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الانشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الامثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم او من وجهة نظر المجتمع ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي (Ball.A’’et.al”;2000)

٣- معايير التفرقة بين الانشطة الاجتماعية والانشطة الاقتصادية (بزماوي،٢٠٠٢)

ليس هناك اتفاق على الانشطة التي تعتبر داخل نطاق المحاسبة الاجتماعية والانشطة التي لاتدخل ضمن هذا النطاق ولكن هناك معياران للتميز بين الانشطة الاجتماعية والانشطة الاقتصادية :-

المعيار الاول : هو وجود او عدم وجود الالزام القانوني بالنشاط فالانشطة الاجتماعية هي الانشطة التي تنفذها المنظمة اختياريا للايفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع اي ان صفة الاختيار او الالتزام هي التي تحدد طبيعة النشاط فيما اذا كان اجتماعي ام لا

المعيار الثاني : هو معيار النشاط ذاته اي ان الانشطة الاجتماعية تشمل كل الانشطة ذات الطبيعة الاجتماعية وليس فقط الانشطة التي تقوم بها المنظمة بصفة اختيارية

٤- مجالات المحاسبة الاجتماعية :-

لقد حددت لجنة المحاسبة عن الاداء الاجتماعي من قبل الجمعية القومية للمحاسبين بامريكا

(N.A.A.) اربعة مجالات للاداء الاجتماعي هي :-

- تفاعل المنظمات مع المجتمع
- المساهمة في تنمية الموارد البشرية
- المساهمة في تنمية الموارد الطبيعية والبيئية
- الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات

كما حدد المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) نسبة مجالات للاداء الاجتماعي هي:-

- البيئة
- الموارد غير المتجددة
- الموارد البشرية
- الموردين
- العملاء
- المجتمع

اما جمعية المحاسبة الامريكية (AAA) فقد قامت باجراء دراسة ميدانية على بعض الشركات التي تعد قوائم وتقارير اجتماعية وذلك من اجل التعرف على اساس القياس والافصاح ، فقد اصدر تقريرا بخمس مجالات للاداء الاجتماعي هي :-

- الرقابة على البيئة
- توظيف الاقليات

- العاملون
- تحسين المنتج
- خدمة المجتمع

ومن العرض السابق يمكن تحديد مجموعة من الانشطة الاجتماعية وذلك بالاعتماد على

الظروف الحالية للمنظمة وهي (gray.R.; ٢٠٠٢)

أ- **مجال العاملين :-** يتضمن هذا المجال تأثير انشطة المنظمة على الاشخاص العاملين فيها كموارد بشرية تساهم بصورة فعالة في تحقيق اهداف المنظمة وبالتالي فهي تشمل الانشطة التي تعمل على تحسين وضع وظروف العاملين بشكل عام كتقديم العلاج للعاملين مجانا ، تحسين ظروف العمل ،تقديم وسائل الامن الصناعي، ويمثل هذا المجال مجالا داخليا من مجالات المحاسبة الاجتماعية .

ب- **مجال البيئة** :- يشمل مجموعة من الانظمة الاجتماعية التي تهدف الى الحد من الاثار السلبية الناجمة عن ممارسة المنظمة لنشاطها والتي تؤثر على البيئة وذلك بهدف المحافظة على سلامة البيئة المحيطة بالمنظمة والمحافظة على الموارد الطبيعية ويعتبر هذا المجال من اهم مجالات المحاسبة الاجتماعية نظرا لما تسببه من اضرار على البيئة مثل تلوث المياه والهواء والتربة والتلوث الضوضائي (شعير،١٩٩٨)

ج - مجال حماية المستهلك: يشمل الانشطة التي تهدف الى تحقيق رضا المستهلك والمحافظة على هذا الرضا كالاهتمام بزيادة امان المنتج ،وعدم خداع المستهلك ،والصدق في الاعلان ، وتوفير البيانات الازمة عن المنتج من حيث طريقة الاستخدام وحدودها والمخاطر المرتبطة ومدة صلاحية الاستخدام .

د- مجال المجتمع:- يشمل مجموعة الانشطة التي تهدف الى تحقيق فائدة للجمهور بشكل عام كتشغيل المعاقيين والعجزة ، افساح المجال امام طلبة الجامعات للتدريب ،اقامة حضانة لاطفال المنطقه،المساهمة في الرعاية الصحية، دعم الجمعيات الخيرية ،وكل هذا يهدف الى تنمية وتحقيق الرفاهية الاقتصادية للمجتمع.

٥- قياس الاداء الاجتماعي للمنظمة :- (هنداوي،١٩٩١)

تكمن المشكلة الاساسية التي تواجه المحاسبة الى ان هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس هذا النوع من التكلفة .

أ.وجهة النظر المحاسبية:-

تعتبران التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المنظمة نتيجة اضطلاعها بمسؤولياتها الاجتماعية بصيغة اختيارية او الزامية والتي لايطالبها نشاطها الاقتصادي بالاضافة الى عدم حصولها على منفعة او عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف ، نجد ان هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية اساسا في القياس .

ب. وجهة النظر الاقتصادية:-

تعتبر ان التكلفة الاجتماعية هي قيمة مايتحمله المجتمع من اضرار نتيجة لممارسة المنظمة لنشاطها الاقتصادي فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يعني بها المجتمع من اجل انتاج السلع والخدمات ونجد ان هذا المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة اساسا في القياس

ان الاخذ بمفهوم التكلفة الفعلية اساسا في قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية لايعبر عن التكاليف الاجتماعية المتمثلة بالاضرار والاثار السلبية التي تلحقها المنظمة بالبيئة المحيطة بها وبالمجتمع بسبب تلوث البيئة الناتج عن ممارسة المنظمة لنشاطها الاقتصادي فهي لاتمثل تكاليف اجتماعية وفقا لهذا المفهوم على اعتبار ان المنظمة لم تدفع مقابلا لهذه الاضرار ، وهنا نجد ان المفهوم يعاني من القصور في ايجاد اساس ملائم لقياس التكاليف الاجتماعية مما سبق يتضح ان لكل من وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية تكمل احداهما الاخرى ،

وبالتالي لايمكننا الاخذ بوجهة النظر المحاسبية دون وجهة النظر الاقتصادية والعكس صحيح بل يقضي الامر الاخذ بوجهتي النظر معا لتلافي القصور في كل منهما .

وحسب رأي (الشيرازي،١٩٩٠) يمكن تقسيم التكاليف الاجتماعية الى

- تكاليف اجتماعية مباشرة (تمثل وجهة نظر النظرة المحاسبية)
- تكاليف اجتماعية غير مباشرة(تمثل وجهة نظر النظرة الاقتصادية)

٦ – قياس العائد الاجتماعي:-

ركزت معظم الدراسات على التكاليف الاجتماعية في حين يعتبر قياس العائد الاجتماعي المشكلة الجوهرية التي تواجه المحاسبة الاجتماعية والافصاح عنها فمثلا كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعه التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المنظمة بتشجير المنطقة المحيطة بها وتعود صعوبات القياس للاسباب التالية :-

أ- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لاطراف خارج المنظمة ، فالانشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمنظمة ،والعديد منها يصعب قياسها نقدا فمثلا كيف يمكن قياس او تقدير قيمة نقدية للمنفعه التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمنظمة.

ب-حتى ولو تحققت للمنظمة نتيجة قيامها بالانشطة الاجتماعية الخارجية والتي تتمثل في قبول المجتمع للمنظمة اجتماعيا فأن تقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية ، ولايتفق مع سياسة الحيطة والحذر من ناحية ثانية ، مثل تحقيق انطباع حسن عن المشروع لدى المجتمع ،حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن .

٧- الافصاح المحاسبي عن الاداء الاجتماعي:-

الافصاح المحاسبي عن الاداء الاجتماعي هو الطريقة التي بموجبها تستطيع المنظمة اعلام المجتمع باطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية وتعتبر القوائم المالية او التقارير الملحقة بها اداة لتحقيق ذلك ويجب ان يكون الافصاح المحاسبي احد الاشكال التالية:-

أ-الافصاح الكافي:-

اي ان تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الاضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمنظمة لتجنب تضليل الاطراف المهتمة بالمنظمة

وبعد الافصاح الكافي من اهم المبادئ الرئيسية لاعداد القوائم المالية (حماد،٢٠٠٠)

ب-**الافصاح الكامل:-**

اي ان يشمل الافصاح على كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعني معه اظهار معلومات بكميات كبيرة ،مما يؤدي الى اغراق مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد لايكون هناك حاجة لها .

ج - الافصاح العادل :-

ويتمثل بالافصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر الى كافة المستفيدين دون تحيز الى جهة معينة (حسن،٢٠٠٢)

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الافصاح عنها كما يلي :-

أ- معلومات كمية (مالية)

يمكن تحديد اربعة مجالات اساسية يتم خلالها الافصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية ، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بارقام تعبر عن مبالغ فعلية او تقديرية نتيجة الاحداث المالية التي قامت بها المنظمة ، ومن الملاحظ ان هذا الجانب من الافصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة

ب- المعلومات غير الكمية (غير المالية):-

يتم الافصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل صفي من شانه ان يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية اذ ان هذه المعلومات غالبا ماتكون مرتبطة بالمعلومات الكمية ،ويتم الافصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية

ملحقة او الملاحظات الهامشية بالاضافة الى تقرير الادارة ،كما ان هندركسون ، يشير في كتابه الى ان المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والافصاح عنها مثمراً اذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات .

٨- الافصاح في محاسبة المسؤولية الاجتماعية :-

ان الدراسات العلمية ومحاولات التطبيق العملي قد استقرت على اتباع احدى الطريقتين:-

اولاً- طريقة الدمج : دمج معلومات محاسبة المسؤولية الاجتماعية مع المعلومات التقليدية للمحاسبة المالية ضمن قوائمها المالية ذات الغرض العام :قائمة الدخل وقائمة المركز المالي . ويأخذ اسلوب العرض في طريقة الدمج احد الشكلين التاليين :-

أ- قائمة العمليات الاقتصادية – الاجتماعية

وتسمى بنموذج LINOWES : وهي شكل شبيه بقائمة الدخل التقليدية يمثل قائمة فترية تخص الاداء التشغيلي والاجتماعي للمشروع توضح هذه القائمة نتيجة المقابلة الفترية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة والسالبة في مجالات ثلاثة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ،مجال الموارد البشرية ، مجال الموارد الطبيعية ومجال المنتج او الخدمة ويتم تقسيم عناصر هذه المجالات الثلاثة من حيث تأثيراتها كلا على حدى الى تحسينات (IMPROVEMENTS) أو تأثيرات موجبة والى أضرار DETRIMENTS أو تأثيرات سالبة .

ب - تعديل القوائم المالية التقليدية

فتعد قائمة الدخل المعدله بأعباء الوفاء بالمسؤولية البيئية والاجتماعية ، اي يعدل ربح التشغيل المحاسبي بأعباء المسؤولية الاجتماعية في مجالاتها الاربعة .المساهمة البيئية ،المساهمات العامة ،الموارد البشرية ،مجال المنتج او الخدمة ويمكن ان تقسم هذه الاعباء في مجالاتها الاربعة الى الاعباء الاجبارية والى الاعباء الاختيارية ليتم التوصل في نهاية التعديلات الى صافي الدخل المعدل .

وعلى غرار التعديل السابق يتم تعديل قائمة المركز المالي التقليدي بتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية وتهدف هذه القائمة الى توفير معلومات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الاداء البيئي وما يقابلها من حقوق للغير ، بحيث يتم تحديد صافي الاصول NET A SSETS في كل من المجالات الاربعة :مجال المساهمات البيئية ، والمساهمات العامة ،والموارد البشرية واخيرا مجال المنتج.

ج- طريقة الفصل:-

تأخذ تقارير المسؤولية الاجتماعية في هذه الطريقة احد ثلاثة اشكال وهي :-

١- تقارير وصفية تصف بطريقة سردية او روائية NARRATIVE الانشطة الاجتماعية التي قامت بها الوحدة ، وهي عادة انشطة الالتزام الاختياري للمشروع دون محاولة تقويم وتحليل التكاليف والمنافع المترتبة على هذه الانشطة وتمثل هذه التقارير المرحلة الاولى من مراحل تطور محاسبة المسؤولية الاجتماعية ،ولقد اقترحت مثل هذه التقارير الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA عام ١٩٧٣ .
٢- تقارير تفصح عن الجانب التكاليفي لتأثيرات أنشطة المسؤولية الاجتماعية دون التعرض لقيمة المنافع وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات .
٣- تقارير تفصح عن كل من تكاليف ومنافع انشطة المسؤولية الاجتماعية وتعرف هذه التقارير بتقارير المدخلات والمخرجات .يلاحظ ان تأثيرات الانشطة الاجتماعية في النوع الثاني والثالث يتم تقديمها والتعبير عنها بوحدة النقد الوطني السائدة بينما يعتمد في النوع الاول أسلوب الافصاح والتقييم الروائي .

لاشك ان النوع الاخير هو اشمل انواع التقارير .ولقد اقترح ESTES في كتابة

المحاسبة (المحاسبة الاجتماعية للشركات عام ١٩٧٦) نموذجا لهذا النوع من

التقارير يتم فيه مقابلة المنافع الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية بهدف التوصل الى صافي الفائض او العجز الاجتماعي على مستوى المشروع .

ان التقارير السابقة في طريقة الدمج (نموذج LINOWES) في صورة قائمة العمليات الاقتصادية – الاجتماعية ونموذج تعديل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وكذلك في طريقة الفصل (النوع الثاني تقارير المدخلات والنوع الثالث تقارير المدخلات والمخرجات) تعاني جميعها من صعوبات القياس المحاسبي المالي لمعظم انشطة المسؤولية الاجتماعية ، وبالتالي تفتقر الى درجة مقبولة من الموثوقية RELIABILITY او الموضوعية OBJECTIVITY الامر الذي يضعف من ملائمتها RELEVANCE لاتخاذ القرارات لدى اصحاب المصالح .لذلك ان

تلك التقارير لاتصلح الا للاستخدامات الداخلية لذلك فأن اكثر التقارير شيوعا لاغراض الافصاح الخارجي هي تلك التي تقتصر فقط على بيان تكاليف انشطة المسؤولية الاجتماعية دون التعرض الى جانب المنافع ،اي تقارير المدخلات فهي اكثر موثوقية .

تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الابعاد:-

ان الافصاح السابق هو افصاح محاسبي روائي او قيمي ومن المفيد اضافة معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات البيئية والاجتماعية الكلية للمشروع في صورة ارقام ونسب واحصاءات غالبا ماتكون ارقاما طبيعية فيزيائية او بيولوجية وتعرض الارقام على اساس مستويات قياسية معيارية يحددها المختصون بعلوم البيئة لتكون معيارا للرقابة على المستويات الفعلية وتحديد نوع وحجم الانحراف وذلك على غرار التحاليل الطبيعية التي يعتمدها الطبيب لمساعدته في تشخيص المرض ووصف العلاج ويسمى مثل هذا التقرير تقرير الاداء البيئي والاجتماعي متعدد الابعاد.

يتميز هذا النوع من التقارير بما يلي :-

١- يوفر معلومات تعكس نتائج قياس العمليات البيئية والاجتماعية التي يتطلبها القانون كحد ادنى لتحقيق اهداف المسؤولية الاجتماعية وذلك على الاساس الرقابي الذي يسمح بمقارنة مايجب ان يكون مع ماهو كائن فعلا.

٢- تقدم المعلومات الناجمة دلالة بيئية واجتماعية اكثر وضوحا لتاثيرات العمليات البيئية – الاجتماعية .
٣- يوفر معلومات للاجهزه الحكومية المختصة التي يتركز اهتمامها في التعرف على مدى وفاء المشروع بمسؤولياته الاجتماعية بغض النظر عما صرف فعلا في سبيل ذلك. يغطي تقرير الاداء البيئي – الاجتماعي متعدد الابعاد نفس المجالات التي غطتها التقارير السابقة في الافصاح المحاسبي وهذه المجالات هي:-

أ- المساهمات البيئية
ب-المساهمات العامة
ج- الموارد البشرية
د- واخيرا مجال المنتج

الفصل الثاني

مفهوم الافصاح

تمهيد :-

كان الافصاح وليد الانفصال بين الملكية والادارة وهذا الانفصال الذي اوجد بعدا بين المساهمين الذين يمتلكون المشروع وبين الارقام المحاسبية التي تمثل مركز المشروع المالي ونتائج اعماله خلال فترة معينه لذا كان لابد من تصوير ميزانية المشروع في البداية وطباعتها ونشرها لاتاحة الفرصة لهؤلاء المساهمين للاطلاع على المركز المالي ونتائج اعمال المشروع من ربح او خسارة كانت تظهر من خلال تثبيت حقوق الملكية او رأس مال الاسهم وبيان الزيادة او النقص التي حدثت خلال العام وما لبثت ازمة الكساد التي حلت بالنظام الاقتصادي في الثلاثينيات من القرن الماضي ومارافقها من حملات اعلامية تناولت مسالة الافصاح ان نشأت المطالبة بعرض حركة اموال المشروع ونشاطه خلال العام عن طريق عرض مشترياته ومبيعاته ومصروفاته المختلفة مما يظهر المقدرة الكسبية للمشروع وقدرته على تحقيق الارباح ، ومما يمكنه من توزيع الارباح على المساهمين ، وتأثير التدفقات النقدية اللازمة لتسديد الديون للمقرضين والبنوك وغيرهم من الدائنين وقد عبرت حسابات النتائج عن هذه الحركة من خلال حساب التشغيل الذي كان يعبر عن نشاط الانتاج ويقيم اداء وظيفة المتاجره المتمثل بالشراء والبيع وحساب الارباح والخسائر الذي ايضا كان يقيم اداء وظيفتي الادارة والتمويل

د.حسين القاضي، الدكتور مأمون حمدان ، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع ط١،٢٠٠٧ ، عمان

١- مفهوم واسس الافصاح عن المعلومات المحاسبية

يلعب معيار الافصاح المناسب (Adequate Disclosure) دوراً هاماً ومركزاً سواء في نظرية المحاسبة ام في الممارسات المحاسبية .

ولابد ان يتم ذلك في أية مناقشة او بحث لهذه الطبقة ان تتم في اطار اغراض المحاسبة المالية والتي تتمحور في نهاية الامر حول غرض رئيسي وهو توفير

المعلومات الملائمة للفئات التي تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمنشأة مصدره البيانات كما تهيئ لهؤلاء المستخدمين بعض المؤشرات المالية التي تمكنهم من التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشأة كقوتها الايرادية مثلاً او قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة او طويلة الاجل وبسبب الاهمية المتزايدة لمعيار الافصاح عن المعلومات المحاسبية حرصت المجاميع المهيئة في شتى البلدان المتقدمة على اصدار معايير او بيانات خاصة بالافصاح كما ان اللجنة الدولية لمعايير المحاسب (IASC) حرصت هي الاخرى على اصدار معيار خاص في هذا الشأن هو المعيار رقم (٥) الذي يحمل عنوان **((** المعلوملت التي يتوجب الافصاح عنها في البيانات المالية **))** كما حرصت ايضاً على تضمين كل معيار صدر عنها قواعد خاصة تحدد كلاً من حدود وشروط الافصاح عن المعلومات بشأن الموضوع او الموضوعات التي يعالجها ذلك المعيار وذلك حرصاً منها على توفير نوع من القبول الدولي

International Acceptance

للقوائم المالية المنشورة

٢- الجذور التاريخية لمفهوم الافصاح:-

من زاوية تاريخية يرتبط تزايد اهمية مبدأ او معيار الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة ذلك عندما تحولت المحاسبة منذ بداية الستينات عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل الملكية Owners' Approach

---

* د.وليد الحيالي ، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة و الدنمارك

الى ما يعرف بمدخل المستخدمين (Users' Approach) فبدخول هذه الحقبة التاريخية تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الرئيسي الذي كانت تؤديه

كنظام لمسك الدفاتر (Book Keeping System) غايته الاساسية حماية مصالح المّلاك الى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات (Information system)

غايته الاساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات. ولكي تقوم المحاسبة بوظيفتها الجديدة ارتقى شأن بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الافصاح Disclosure والملائمة Relevance والمصداقية Reliability والقابلية للمقارنة Conservatism والموضوعية Objectivity والقابلية للتحقق Verifiability كما صاحب هذا التطور انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الاخرى كانفتاحها مثلاً على النظرية الحديثة للمعلومات وهي التي قدمت للمحاسبين كثيراً من المفاهيم و الادوات التي عززت من اهمية مبدأ الافصاح من جانب اخر كان لتزايد الدورالاقتصادي لاسواق المال العالمية اثر مباشر على المحاسبة اذا فرضت على المحاسبين ان يولوا اهتماماً خاصاً للنظريات والمفاهيم التي تحكم مقومات وآليات هذه الاسواق مثل نظرية المحفظة Portfolio Theory وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ .

ذلك ما اكد مرة اخرى اهمية الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بعد ان أصبحت هذه البيانات مصدراً رئيسياً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الاسواق . ضمن هذا السياق شهد عام ١٩٧٤ حدثاً بارزاً ترك اثاراً جوهرية على شكل الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة . اذ صدر في الولايات المتحدة الامريكية خلال ذلك العام تشريع عن الكونكرس ألزم فيه المصارف التجارية بالخضوع من حيث

شروط وقواعد الافصاح للوائح والتشريعات التي تصدرها بهذا الخصوص لجنة هيئة

البورصة الى (SEC) وذلك بشأن الافصاح عن المعلومات للشركات المساهمة الاخرى

المدرجة في البورصة وقد ترتب على ما سبق انعطاف هام في مسيرة الافصاح عن المعلومات في ميزانيات البنوك الامريكية تجلت مظاهره في سمتين رئيسيتين :-

اولهما:- اتساق نطاق هذا الافصاح ليشمل معلومات كانت ادارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات .

ثانيهما:- تمثلت بتحول التركيز من اهداف الافصاح من حماية مصالح المودعين الى حماية مصالح الفئات الاخرى مثل المساهمين والمستثمرين والمقرضين .

وفي المسار نفسه اصدرت كذلك اللجنة الدولية اللمحاسبة (IASC) المعيلر المحاسبي الدولي رقم (٣٠) و الخاص بعرض قواعد الافصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة بالبنوك .

٣- ماهية الافصاح المناسب :-

تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الافصاح عن المعلومات الواجب توفيره في البيانات المالية المنشورة وينبع هذا الاختلاف اساساً من اختلاف مصالح الاطراف ذات العلاقة والذي ينعكس على الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة فنظرة الطرف المسؤول عن اعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً وهو ادارة المنشأة حيال مشكلة الافصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة هؤلاء جميعاً قد لا تلتقي ايضاً من نظرة جهات الرقابة والاشراف على المهنة كدواوين المحاسبة و البنوك المركزية و هيئات البورصة والمجاميع المهنية من هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للافصاح يضمن توفير مستوى الافصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الاطراف رغباته الكاملة في هذا المجال .

وعلى هذا الاساس لابد من وضع المشكلة ضمن اطار عام يضمن لبتوفيق بين وجهات نظرها وبشكل يوفر الاتفاق على حد ادنى من الافصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقيق

المصالح الرئيسية لتلك الاطراف ضمن هذا السياق يحدد الباحثون مستويين من

مستويات الافصاح هي :-

أ. المستوى المثالي للافصاح The Ideal Level Of Disclosure

ب. المستوى المتاح او الممكن من الافصاح The Attainable Level Of Disclosure

ومع انه يمكن من الناحية النظرية البحتة تحدد العوامل والاعتبارات التي تحدد المستوى المثالي للافصاح ، الا ان ما يجب فهمه هو ان هذ المسوى لا يمكن توفره من ناحية واقعية (في وقت الحاضر على الاقل) وذلك لعدة اسباب لعل من اهمها على حد قول (Sterling) هو عدم الالمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة المتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبة بمثابة المدخلات لها . وكذلك لعدم الالمام بمدى حساسية هذا القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية هذا أضافة الى التفاوت الكبير الحادث في استجابة متخذي تلك القرارات لانماط المعلوماتى التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي ، والتي تكون مصداقيتها في كثير من الاحيان محل تساؤل بسبب حقيقة خضوع هذه النظم للعديد من القيود والمحددات المفروضة عليها من خلال مجموعة من الفروض والاعراف المحاسبية التي تحكم اساليب جميع وقياس مخرجات هذه النظم .

من هنا وضمن المعطيات المشار اليها اعلاه يربط معظم الباحثين معيار الافصاح المناسب بمعيار الافصاح الواقعي ، اي الافصاح الممكن او المتاح وكان (Moonitz) من اوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الافصاح المناسب ، وذلك في دراسة له صدرت عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ((AICPA)) وقد بين في دراسته هذه ان معيار الافصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية يجب ان يكون مرناً في اطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية ، ثم الطرف او الاطراف التي تستخدم هذه المعلومات ، واخيراً توقيت الافصاح عن تلك المعلومات

ولخص مفهومه للافصاح المناسب بالقول ((يجب على التقارير المحاسبية ان تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة)) .

من جانب اخر حددت لجنة اجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد نفسه لدى مناقشتها للمعيار الثالث من معايير التدقيق وهو معيار التقرير ماهية الافصاح المناسب بما يلي :-

((ان معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي بتوفير عنصر الافصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الامور المادية (الجوهرية) وعنصر الافصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية ، وبالمصطلحات المستخدمة فيها وايضاً بالملاحظات المرفقة بها وبمدى ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمةاسلامية اعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم)) .

٤- المقومات الاساسية للافصاح عن المعلومات المحاسبية :-

يرتكز الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية :-

أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية .
ب- تحديد الاغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية .
ت- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها.
ث- تحديد اساليب وطرق الافصاح عن المعلومات المحاسبية .
ج- توقيت الافصاح عن المعلومات المحاسبية.

أ. المستهدف للمعلومات المحاسبية :-

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة ومن الامثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية المّلاك الحاليون

والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

ب. اغراض استخدام المعلومات المحاسبية :-

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية لعنصر اساسي هو ما يعرف بمعيار او خاصية الملاءمة (In Formation Relevance) حيث تعتبر الاهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم او كمية المعلومات المحاسبية واجبة الافصاح وتعتبر الملائمة (Relevance) المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة او نوع المعلومات المحاسبية واجبة الافصاح لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة اعداد المعلومات والافصاح عنها من وجهة والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الاخرى .

ج. طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها :-

تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الافصاح عنها وتتمثل المعلومات المحاسبية التسي يتم الافصاح عنها حالياً في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي :

قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الارباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي هذا اضافة الى معلومات اساسية اخرى تعتبر ضرورية لكن نظراس لتعذر الافصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم . لكن القوائم المالية تعد في واقع الامر بموجب مجموعة من الافتراضات و الاعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ او الاصول المحاسبية المتعار ف عليها لذا يترتب على ذلك نشؤ مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

د. اساليب وطرق الافصاح عن المعلومات المحاسبية :

ان القدرة على قراءة التقارير المالية ومضمونها يتطلب قدراً كبيراً من المهارة والخبرة وعليه يجب ان يراعي معدوا القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الاهتداء اليه.

ومدى قابليتها للقراءة و الفهم ومستخدمي البيانات المالية ولذا يتطلب ايضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الامور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة عموماً جرى العرف على ان يقيم الافصاح عن المعلومات ذات الاثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية في حين يتم الافصاح عن المعلومات الاخرى خصوصاً التفاصيل اما في الملاحظات او الايضاحات المرفقة بتلك القوائم او في جداول اخرى مكملة تلحق بها كما يتطلب الامر في بعض الاحيان الافصاح عن المعلومة الواحدة نفسها اذا كانت مهمة في اماكن متعددة في البيانات المالية .

٥- قواعد الافصاح عن المعلومات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية :

اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ثلاثة معايير خاصة للافصاح عن المعلومات المحاسبية:

- المعيار رقم (١) وهو بعنوان (الافصاح السياسات المحاسبية).
- المعيار رقم (٢) وهو بعنوان (المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية).
- المعيار رقم (٣) وهو بعنوان (المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية للبنوك).

وخصصت كذلك في كل من المعايير الاخرى الصادرة عنها قواعد خاصة بالافصاح عن المعلومات التي تخص الموضوع الذي يعالجه الموضوع الذي يعالجه كل معيار من

هذا المعايير وفيما بعض اهم القواعد :-

١. الافصاح عن السياسات المحاسبية :

تعرف الفقرة (٦) من المعيار الدولي رقم (١) اها ((المبادئ و القواعد و الاعراف والاحكام والاجراءات التي تتبعها الادارة في اعداد البيانات المالية)) ونظراً لتعدد بدائل السياسات المحاسبية التي يمكن للادارة الاختيار من بينها السياسة التي تستخدمها في معالجة الموضوع ذاته لابد حينئذ من اي تختار الادارة من بين هذه البدائل السياسية الفضلى التي تعرض وصفها المالي ونتائج اعمالها بصورة صحيحة في سوء الظروف المحيطة .

وتعترف اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة (IASC) بالفروقات القائمة حالياً بين التطبيقات المهنية في العالم بشأن السياسات المحاسبية المطبقة في اعداد البيانات المالية ، لذا تدعو القاعدة رقم (١٥) من هذا المعيار الى توحيد اسس عنصر المعلومات في البيانات المالية بين الدول المختلفة هذا وقد اوجب هذا المعيار على الادارة مراعاة الاعتبارات الثلاثة التالية المفاضلة بين السياسات المحاسبية لاختبار السياسة الافضل :

أ. الحيطة والحذر Prudence.

ب. تفوق الجوهر على الشكل Substance Over Form .

ج. الاهمية النسبية Materiality .

٢. المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات المالية :

يعالج المعيار الدولي رقم (٥) المعلومات التي يجب الافصاح عنها في البيانات الاخرى الملحقة بتلك البيانات التي تعتبر جزءاً مكملاً لها .

وتجدر الاشارة هنا الى ان متطلبات الافصاح التي يحددها هذا المعيار انما تمثل الحد الادنى للافصاح المطلوب في البيانات المالية .

٣. جوانب اخرى من الافصاح المطلوب توفيره وفقاً لمعايير المحاسبة المالية :

١. بالنسبة لبيان التغيير في المركز المالي .
٢. بالنسبة لقائمة الدخل .
٣. بالنسبة الى الميزانية .
٤. في الملاحظات على الحسابات .

الفصل الثالث

دور المنظمات المحاسبية العلمية والمهنية في الافصاح البيئي*

تركز اهتمام الاتحادات المهنية والعلمية للمحاسبين على الافصاح عن اضرار البيئة الناجمة عن نشاط المشروع ، مما ادى الى نشؤ اتجاه جديد اصبح يعرف باسم (تخضير مهنة المحاسبة) اشاره الى حركة حماية البيئة المشهورة باسم حركة او حزب الخضر

Greening of Accountancy

خطوات عرض وقياس الاداء البيئي والاجتماعي للمشاريع

١- الجمعية الامريكية للمحاسبة (AAA)

الاسباب التي حالت دون قياس المحاسبين توفير المعلومات المتعلقة بتاثيرات المشروع على البيئة بالرغم من اعتراف المحاسبين بوجود هذه التأثيرات حيث اوضحت اللجنة انه لاتوجود اسس وقواعد تتمتع بالموثوقية لقياس وعرض التكاليف الاجتماعية للاضرار البيئية الناتجة عن نشاط المشروع وذلك للاسباب التالية :-

١- عدم وجود معايير قانونية لحماية البيئة تلتزم بها المشروعات اي ان الاضرار البيئية بقيت ((خارجيات)) يدحرجها المشروع مكانيا / أو زمانيا ويتحمل تكلفتها المجتمع.
٢- صعوبة القياس النقدي الموضوعي الموثوق به ،لكن تتوافر مقاييس غير نقدية لقياس وضبط الاضرار البيئية .
٣- عدم توافر اسس مقبولة لتوزيع التكاليف الاجتماعية للاضرار البيئية على المشروعات المسببة.
٤- عدم الرغبة في الافصاح اختياريا.

د.رضوان حلوه حنان ،مشكلات محاسبية معاصرة،جامعة حلب،جامعة عمان الاهلية، دار وائل للنشر عمان ط١ ٢٠٠٣

وهكذا نرى ان تقرير(AAA) كان الخطوة الاولى في اتجاه تطوير نموذج متكامل يتضمن قياس وعرض الاداء البيئي والاجتماعي للمشروع ولكنها خطوة صغيرة نسبيا

٢- مجموعة عمل خبراء الامم المتحدة

وجهت مجموعة عمل خبراء الامم المتحدة للمعايير والتقارير المحاسبية الدولية (١٩٩٠) الاهتمام الى مواضيع الافصاح البيئي ،فدعت الشركات الى الافصاح كما يلي:-

١- السياسة البيئية للمشروع
٢- الانفاق البيئي خلال الفترة المحاسبية
٣- الانفاق البيئي المتوقع مستقبلا
٤- الانشطة والاداء (مثلا مستويات الضوضاء ، النفايات السامة ،مستويات الانبعاث الحراري) مقاسا بالاهداف المقننه والالتزام الذاتي

٣- العمل الجماعي للمنظمات المحاسبية

تحت اشراف المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين (AICPA) ١٩٩٣ درس مجموعة خبراء في محاسبة البيئة من كل من (AICPA) وهيئة معاييرالمحاسبة المالية (FASB)

واللجنة الفدرالية الحكومية لتبادل الاوراق المالية (SEC) موضوع المعايير والارشادات المحاسبية ولقد تم مناقشة مايلي:_

١- مشكلة ممارسة تطبيق المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) للموضوعات المتعلقة بالبيئة ، ومعالجتها بالقوائم المالية.
٢- التعرف على الامور البيئية والتي تحتاج الى معيار محاسبي صادر من جهة مسؤولة وامكانية تقييمه.

٣- اعطاء نقطة البداية لوضع مرشد في تطبيق المعايير المحاسبية الموجودة والمرتبطة بالامور البيئية .

وتوصلت هذه اللجنة الى توصيتين :-

التوصية الاولى :- ان المعيار المحاسبي مطلوب للتعرف على الالتزامات البيئية وقياسها.

التوصيه الثانية :- ان معدي ومستخدمي القوائم المالية يطالبون بان يكونوا على دراية كاملة بخصوص القوانين الفيدرالية والخاصه بالمعالجات البيئية ومفاهيم الالتزام المشترك والمتعدد.

٤- المعهد الامريكي للمحاسبيين القانونيين

اصدر المعهد عام ١٩٩٦ المعيار (SOP 96-1) لمعالجة الالتزامات البيئية ويتضمن هذا المعيار ارشادات مكثفة جديدة وشاملة تتعلق بالمحاسبية البيئية وفقا لهذا المعيار تشمل الافصاحات (عرض الميزانية وقائمة الدخل) اضافة الى نوعين من الافصاحات وهما (الافصاح عن المبادئ المحاسبية والافصاح عن الخسائر الطارئة والممكنة العلاج).

بالنسبة لعرض الميزانية وفقا للمعيار – (SOP 96-1)*

فقد تتضمن الميزانية العديد من الاصول المتعلقة بمعالجة الالتزامات البيئية ويشمل ذلك المدينون من الاطراف التي تتحمل المسؤولية والمؤمن عليهم والملاك السابقين وبصيغة عامة فأن هذه المبالغ ينبغي الا تعوض offset بمقابل للالتزامات الخاصة بالمعالجة البيئية ،لذا ينبغي التأكد من ان هذه المبالغ سجلت كأصول .

بالنسبة لعرض قائمة الدخل وفقا للمعيار (SOP 96-1)

ويتبادر للذهن عن الافصاح في قائمة الدخل ما اذا كانت تكاليف المعالجة البيئية حملت كمصروف للتشغيل فأذا كانت الاجابة (لا) فأن اعتبارها نفقات ينبغي ان تحقق

—

عمرو حسين عبد الجد : المعايير المحاسبية في الافصاح المحاسبي بين النظرية والتطبيق في الشركات الصناعية العديدة،المجلة العربية للمحاسبة ،المجلد الرابع ،ع ١ ، ٢٠٠١

باحد المعايير التالية :-

أ- حدوث النفقات لزيادة العمر الافتراضي للاصل أو طاقته اوتحسين الامن او الكفاءة للاصل الموجود .
ب- حدوث النفقات لتخفيض او حماية التلوث البيئي ،والا فانها قد تقع نتيجة تشغيل مستقبلي.
ج- حدوث النفقات لأعداد أصل للبيع.
د- حدوث النفقات لتطبيق معيار (APB NO.16) والخاص بدمج المشروعات وما اذا كانت الالتزامات البيئية اخذت في الاعتبار عند تحديد سعر الشراء ؟

- بالنسبة للافصاح عن المبادئ المحاسبية وفقا للمعيار (SOP 96-1)

تحديد ما اذا كانت المعالجة المحاسبية للالتزامات البيئية تؤثر بشكل كبير في تحديد الموقف المالي او نتائج التشغيل وهل تم الافصاح عن المبادئ المحاسبية المتعلقة بذلك؟وينبغي ايضا ان تفصح القوائم المالية ما اذا كانت المستحقات من الالتزامات البيئية قد تم قياسها على اساس معدل الخصم ؟ وان يتم الافصاح عن الخسائر الطارئة والناتجة عن الالتزامات الخاصة بالعلاج البيئي في هوامش القوائم المالية .

- بالنسبة للافصاحات عن الخسائر الطارئة والناتجة عن العلاج للالتزامات البيئية وفقا للمعيار(SOP 96-1) :-

أ- الافصاح في هوامش القوائم المالية عن طبيعة وقيمة الالتزام الطارئ وبالتالي توقع حدوث خسائر اضافية .

ب-وهل يمكن ان تفصح القوائم المالية عن امور غير مؤكدة ومتعلقة بالتقديرات نظرا لتأثيرها بشكل كبير على القوائم المالية؟

ت- تم تشجيع الوحدات الاقتصادية (شركات ، مصانع) ولكن لم يطلب منها الافصاح عن الاطار الزمني لاسترداد المبالغ المسجلة والاطار الزمني لتحقيق المبالغ الممكن استردادها في هوامش القوائم المالية.

د- اذا ماكانت الوحده غير قادرة على تقدير الخسائر المعقولة والمحتملة فهل الهوامش في القوائم المالية تفصح عن طبيعة الاحتمال الطارئ وحقيقة ان التقدير المعقول لا يمكن حدوثه؟